

## رابطه بین کیفیت حسابداری و دوره تصدی حسابداری

مرضیه جهانی<sup>۱\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۰۷ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۱۰/۱۷

### چکیده

کیفیت حسابداری، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابداری و بازار سرمایه است. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین کیفیت کار حسابداری و دوره تصدی حسابداری است. مقاله حاضر از نوع مروری بوده و به بررسی کیفیت حسابداری موضوعی پر بحث در حوزه‌های مالی و حسابداری می‌پردازد که اثرات آن بر عوامل دیگر از جمله تمرکز بازار حسابداری و چرخش حسابداری باعث شده است که ضرورت انجام پژوهش‌هایی در این زمینه به وجود آید. نتایج نشان می‌دهد پدیده چرخش حسابداری مانند تیغ دو لبه ای است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابداری را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه وجودی حسابداری را متزلزل کند

### واژگان کلیدی

کیفیت کار حسابداری، دوره تصدی حسابداری، سازمان بورس اوراق بهادار

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران. (marziehjahani92@gmail.com)

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## مقدمه

از عوامل مهم در بحث کیفیت حسابرسی، عوامل انگیزشی است که کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد. یکی از این عوامل رقابت است. رقابت موجب ارتقای سطح کیفی می‌شود، لیکن عاملی که رقابت را بر می‌انگیزد همان برتری طلبی یا برتری جویی است، چه اقتصادی باشد چه اجتماعی یا فرهنگی (اسماعیل‌زاده مقری و ترامشلو، ۱۳۹۱)

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه با مشکلات زیادی روبرو بوده است. در این راستا، با توجه به تحولات اخیر در حرفه حسابرسی در ایران و تشکیل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین گسترش بازارهای مالی و افزایش نیاز روزافزون به اطلاعات مالی انجام تحقیقی که به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار با استفاده از اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پردازد لازم و ضروری می‌باشد. لذا در این تحقیق سعی خواهد شد به بررسی رابطه کیفیت کار حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی پرداخته شود.

## کیفیت حسابرسی

تحقیقات نشان داده است که ساختار موسسه حسابرسی نیز بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. بر اساس این تحقیقات، کیفیت حسابرسی در موسسه‌های دارای ساختار قویتر، در استفاده از روشهای حسابرسی، با سایر موسسه‌ها متفاوت است. ادغام موسسه‌های حسابرسی و یکسان شدن روشهای مورد استفاده در موسسه‌های مختلف، این فرضیه را کم اهمیت ساخته است. بیشتر محققان این نظریه را مطرح کرده‌اند که به طور کلی، رابطه مستقیمی بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد و اگر موسسه‌های بزرگ حق الزحمه بیشتری به صاحبکار تحمیل می‌کنند، به این معنی است که کیفیت خدمات حسابرسی آنها مطلوبتر است. تحقیقات، البته این فرضیه را نیز مطرح کرده است که موسسه‌های بزرگتر، به دلیل تجربه بیشتر و ساختار مناسبتر، میتوانند بخشی از صرفه اقتصادی خود را به مشتری منتقل کنند و حق الزحمه کمتری از صاحب کار بگیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸)

## راه‌های بالا بردن کیفیت حسابرسی

یکی از راههای افزایش کیفیت حسابرسی فراهم کردن شرایط مناسب و عادلانه برای پاسخگویی حسابرسان نسبت به کار انجام شده و گزارش‌های صادرشده توسط آنها است. شرایط پاسخگویی هنگامی عادلانه است که انتظار از حسابرسان برای رعایت الزامات، کیفیت کار و گزارشگری حسابرسان، یکسان باشد.

از راههای دیگر بالا بردن کیفیت حسابرسی، افزایش سطح دانش حسابرسان است. یکی از هدف‌های تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران طبق ماده ۲ اساسنامه، بالا بردن دانش تخصصی حسابداران رسمی از طریق گسترش و بهبود آموزش، انجام تحقیقات و انتشار نشریات تخصصی و حرفه‌ای است. چنانچه به‌طور خلاصه هدف یادشده را بالا بردن کیفیت حسابرسی بدانیم، جامعه می‌تواند برای دستیابی به این هدف هم از نشریه حسابدار رسمی و هم از تارنمای جامعه استفاده کند

### دوره تصدی حسابرس

تصدی حسابرس یکی از شاخص‌های کیفیت حسابرسی است. جنکینز و لوری (۲۰۰۶) دوره تصدی حسابرس را تعداد سالهای می‌دانند که شرکت، حسابرس را حفظ می‌کند و محدود کردن دوره تصدی حسابرس را چرخش اجباری حسابرس می‌نامند (مقصودیان، ۱۳۹۳) رسواییهای مالی اخیر در سطح جهان، شرکت‌هایی از انرون و ورلدکام در ایالت متحده تا پارلامات در اروپا، نگرانیهایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورتهای مالی ایجاد کرده است. درحالی که مسئولیت اصلی تهیه صورتهای مالی بر عهده مدیریت شرکت است اما در پی این وقایع انگشت اتهام به سوی حسابرسان نشانه رفته است تا جایی که عموماً از این وقایع به عنوان "شکست حسابرسی" یاد میشود. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است. در پی این وقایع، قانونگذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لی، ۲۰۰۷). به عنوان نمونه؛ میتوان به تصویب قانون سارینیز-آکسلی در جولای اشاره کرد، بخش ۲۰۳ این قانون موسسات حسابرسی را ملزم میکند شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کارحسابرسی را روی صاحبکار واحد تغییر دهند. بخش سال متوالی کار حسابرسی روی صاحبکار واحد تغییر دهند (کنگره ایالات متحده امریکا، ۲۰۰۲)<sup>۱</sup>

مطالعات دوره تصدی حسابرس به بررسی این امر می‌پردازند که آیا مدت طولانی رابطه حسابرس صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد یا خیر.

علت و محرک این تحقیقات نیز دعوت به تغییر اجباری یا اختیاری حسابرس می‌باشد. دلایلی که در جهت تغییر حسابرس عنوان می‌شود، این است که:

۱- به دلیل وابستگی های اقتصادی انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه ها و خواسته های وی خواهند داشت که این امر استقلال آنها را مخدوش می‌کند. (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

۲- زمانی که روابط حسابرس و صاحبکار طولانی می‌شود این دیدگاه در ذهن حسابرسان ایجاد می‌شود که آنها آشنایی کامل با وضعیت و موقعیت صاحبکار دارند در نتیجه نیاز به اصلاح و تغییر برنامه های حسابرسی و یا آزمون های حسابرسی

بیشتر را در خود احساس نمی کنند. آنها برای برنامه ریزی حسابرسی، تعیین بودجه و فراهم کردن اطلاعات لازم برای حسابرسی سال جاری از کاربرگ های سال قبل استفاده می کنند و به جای اینکه در هر لحظه گوش به زنگ و هوشیار باشند تنها به پیش بینی نتایج می پردازند و از اجرای یک حسابرسی با کیفیت بالا دور می مانند. (جانسون و همکاران ۲۰۰۲)<sup>۲</sup>.

۳- این امکان وجود دارد که دوره تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد کرده و بدین ترتیب استقلال آنها را به خطر بیندازد. (آرل و همکاران، ۲۰۰۵)<sup>۳</sup>.

استدلال مخالفان تغییر نیز این است که حسابرسان از انگیزه های اقتصادی قوی برای حفظ استقلال برخوردارند و ساز و کارهای داخلی از قبیل چرخش پرسنل برای حفظ استقلال و تردید حرفه ای حسابرسان می باشد (فرانسیس، ۲۰۰۴)<sup>۴</sup> به اعتقاد آنها عوامل دیگری وجود دارند که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می کنند به عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعوی حقوقی علیه آنها مکانیزم هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می شود. همچنین استدلال می شود که دوره تصدی بلند مدت تر باعث آشنایی بیشتر حسابرس با عملیات تجاری و مسائل گزارشگری صاحبکار می شود و لذا کیفیت حسابرسی افزایش می یابد (حکیم و عمری ۲۰۱۰، المطیری و همکاران ۲۰۰۹)

به عبارتی روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار منجر به شناخت عمیق تر حسابرس از ساختار کنترل های داخلی صاحبکار شده و اثربخشی بیشتر فرآیند حسابرسی را در پی خواهد داشت و در این صورت می توان استنتاج کرد که یک منحنی یادگیری یا بهبود دانش در گذر زمان در رابطه با وضعیت صاحبکار در مورد حسابرسی وجود خواهد داشت.

یکی از رویکردهایی که در بیشتر کشورها برای کنترل کردن طول دوره تصدی حسابرسی اتخاذ گردیده، استفاده از سیاست چرخش اجباری شرکای حسابرسی می باشد که در ایران طبق دستورالعمل سازمان بورس، موسسات حسابرسی بعد از گذشت ۴ سال مجاز نیستند سمت حسابرس و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند. با توجه به این موارد می توان متصور بود که دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت اطلاعات مالی یا تأثیر مثبت داشته و یا اینکه سرمایه گذاران، دوره تصدی بلند مدت تر را به عنوان علامتی منفی ارزیابی کرده و سبب کیفیت پایین اطلاعات می گردد. با توجه به این دو استدلال رقیب، صرف نظر از مستقیم یا معکوس بودن این رابطه، انتظار می رود که دوره تصدی حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه داشته باشد.

<sup>۲</sup> Johnson and etal

<sup>۳</sup> Arel and etal

<sup>۴</sup> Francis .

یکی از راه کار های مورد توصیه مراجع حرفه ای و بورس های اوراق بهادار برای افزایش کیفیت خدمات حسابرسی، چرخش مؤسسات حسابرسی بوده است. فرآیند چرخش مؤسسات حسابرسی به معنای تغییر حسابرسی پس از انجام چند دوره حسابرسی یک شرکت است که بر اساس مقررات با تصمیم مجامع عمومی آن شرکت انجام می شود. حسابرسان در موقعیتی قرار می گیرند، حامیان تغییر حسابرس باور دارند در صورت تغییر اجباری که قادر خواهند بود در مقابل فشار ها و خواسته های مدیران مقاومت کرده و قضاوت بیطرفانه تری را اعمال نمایند. حضور طولانی مدت حسابرس در کنار یک صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه نظرات مدیریت صاحبکار می شود، وضعیتی که استقلال و بیطرفی او را مخدوش می کند. (رجبی، ۱۳۸۵)

در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرس عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنها عامل دیگری وجود دارند که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می کنند. به عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه آنها مکانیزم هایی هستند که مانع از رفتار های نامناسب حسابرسان می شود. آنها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت های صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می کنند و به این ترتیب توانایی شان در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه های حسابداری و گزارشگری افزایش می یابد. بنابراین رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار می تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. (چن و همکاران ۲۰۰۴)

کریمی و بذرافشان (۱۳۸۸) رابطه بین دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه کاری مورد بررسی قراردادند. نتایج تحقیق دلالت بر وجود رابطه مستقیم و معنادار بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۵۸ دارد. آنها با انتخاب به این نتیجه رسیدند که بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

عزیزخانی و صفروندی (۱۳۹۱) آنان در تحقیقی به بررسی چگونگی تأثیر طول دوره تصدی حسابرسی بر قابلیت پیش بینی شده مدیریت پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد در سال های اولیه دوره تصدی حسابرسی، میزان دقت سودهای پیش بینی شده مدیریت افزایش (خطای پیش بینی کمتر) و پس از آن کاهش (خطای پیش بینی افزایش) می یابد.

کاپلی و داکت (۱۹۹۳) رابطه میان دوره تصدی حسابرس و کیفیت خدمات حسابرسی را بررسی کردند. تحقیق مزبور که اطلاعات مربوط به کیفیت حسابرسی ۱۶۵ شرکت صورت گرفت نشان می دهد که شرکت با افزایش دوره ارتباط حسابرس و صاحب کار کیفیت حسابرسی افزایش می یابد، اما دوره ارتباط بسیار طولانی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. محققان چرخش دوره ای را برای افزایش کیفیت خدمات حسابرسی پیشنهاد می کنند.

کاپلی وهمکاران (۱۹۹۳) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که هر چه رابطه با یک صاحب کار طولانی تر باشد، احتمال بیش تری وجود دارد که کیفیت کار حسابرسی کاهش پیدا کند. همچنین، آنان دریافتند که چرخش دوره ای حسابرسان می تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد.

الیزور و فالک (۱۹۹۶) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که سیاست چرخش اجباری بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد. تحقیقات صورت گرفته از دیدگاه متقاضیان خدمات حسابرسی، عمدتاً با عواملی سروکار دارند که بر استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی از جمله سهامداران مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحبکاران تأثیر می گذارند. برعکس، تحقیقات صورت گرفته از دیدگاه عرضه کنندگان خدمات حسابرسی، عمدتاً بر عواملی تأکید میکنند که بر تواناییهای حسابرس در ارائه حسابرسی با کیفیت بالا، تأثیر میگذارند. سایر مطالعات تجربی کیفیت حسابرسی، همبستگی بین دو عضو کیفیت حسابرسی یعنی حسن شهرت حسابرس و توانایی نظارت حسابرس (یا روابط بین اجزای کیفیت حسابرسی و محصولات آن) نظیر اعتبار اطلاعات و کیفیت اطلاعات را بررسی می نمایند.

تقاضا برای حسابرسی پیش از تدوین قوانین و مقررات وجود داشته است. به عنوان نمونه بنستون (۱۹۶۹) میگوید که ۸۲ درصد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک قبل از تدوین قوانین و مقررات اوراق بهادار در سالهای ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴، حسابرسی میشدند؛ بنابراین، منطقی است که صرفنظر از وجود قوانین و مقررات، درباره نقش اقتصادی حسابرسی بحث شود که باعث ایجاد تقاضا برای کیفیت حسابرسی شده است. فرضیه اصلی تحقیق درباب تقاضا برای کیفیت حسابرسی، از عدم تقارن اطلاعاتی بین گروههای درون شرکتی و سرمایه گذاران ناشی میشود. از آنجا که بحث قیمت گذاری سهام شرکت مطرح میباشد، حسابرسی از راههای مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورتهای مالی است. فرضیه های متعددی درحسابرس داخلی و فعالیت های حسابرس مستقل است و به نیابت از هیئت مدیره و از طریق اطمینان بخشی نسبت به پاسخگویی شرکت، از سرمایه گذاران حمایت می کند (محمدیان، ۱۳۹۰).

### نتیجه گیری

با توجه به مطالب یاد شده می توان نتیجه گرفت که پدیده چرخش حسابرسان مانند تیغ دو لبه ای است که هم می تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و هم می تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند. در بازار سرمایه نیز این پدیده هم می تواند منجر به ارسال علائم خوشبینانه و اصلاح جریان سرمایه به شکل کارا و اثر بخش شود و هم می تواند منجر به تخصیص غیر بهینه منابع شود. استفاده مفید و مؤثر از این پدیده به منظور افزایش کارایی و اثر بخشی بازار سرمایه مستلزم شناسایی ابعاد وجودی آن و اتخاذ تمهیدات مناسب و اقتضایی در رابطه با تکرار این پدیده است. این مهم با انجام تحقیقات و استفاده از نتایج آنها در صورت بندی راهبردها و برنامه های بازار اوراق بهادار و تدوین الزامات توسط تشکل های حرفه ای کشور انجام پذیر خواهد بود.

## منابع

- ۱- جهانی، مرضیه. (۱۳۹۸). تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت و اندازه موسسه حسابرسان بر افزایش سهم بازار حسابرسان. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند. دانشکده حسابداری
- ۲- برزگری باغبیدی، علی. (۱۳۹۲). بررسی رابطه کیفیت حسابرسان، اندازه شرکت و محافظه کاری در حسابداری. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده علوم انسانی. دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
- ۳- حسینی، مریم السادات، (۱۳۹۱). تأثیر دوره تصدی حسابرسان بر کیفیت حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد.
- ۴- اسدی، مرتضی و دارابی، مجید (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسان. مجله حسابرسان، شماره ۱۶۲
- ۵- حساس یگانه، یحیی و آذین فر (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابرسان، بررسی های حسابداری و حسابرسان. ۱۷(۶۱)، ۸۵-۹۸.
- ۶- رویایی، رمضانعلی و آذین فر، کاوه (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت حسابرسان و نوع صنعت، حسابداری مدیریت. ۵(۱۵)، ۱۹-۳۰.



## Relationship between audit quality and audit tenure

Marzieh Jahani \*<sup>1</sup>

Date of Receipt: 2020/12/25 Date of Issue: 2021/01/05

### Abstract

Audit quality is one of the most important issues in the field of auditing and capital markets. The purpose of this study is to investigate the relationship between the quality of audit work and the tenure of the auditor. The present article is a review and examines the quality of auditing, a controversial topic in the fields of finance and auditing, the effects of which on other factors such as the focus of the auditing market and the rotation of auditing has necessitated research in this area. The results show that the phenomenon of auditors' rotation is like a double-edged sword that can both maintain independence and increase the quality of audit services and can shake the existing philosophy of auditing.

### Keywords

Quality of auditing work, auditor tenure, stock exchange organization

1. Master of Accounting, Islamic Azad University, Damavand Branch, Damavand, Iran. (marziehjahani92@gmail.com)

